

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous/Taloushallinto

NLIIBS13

2016

Lotta Laupiainen

KUSTANNUSLASKENTA RAVINTOLA-ALALLA

– Kahvila-ravintolan hinnoittelun tarkistaminen



OPINNÄYTETYÖ (AMK) | TIIVISTELMÄ

TURUN AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous/Taloushallinto

2016 | 55

Ohjaaja: Katja Repo

Lotta Laupiainen

KUSTANNUSLASKENTA RAVINTOLA-ALALLA

- Kahvila-ravintolan hinnoittelun tarkistaminen

Tämän opinnäytetyön lähtökohtana oli suoritekohtaisen kustannuslaskennan toteuttaminen kahvila-ravintolalle, jossa ei ole suoritettu aikaisemmin minkäänlaista kustannuslaskentaa. Opinnäytetyön tavoitteena oli laskea kahden ravintola- ja kahden kahvilatuotteen kustannukset lisäyslaskennan kustannuslaskentamenetelmällä, jotta tuotteille olisi mahdollista asettaa oikea kustannusperusteinen hinta. Hinnoittelun tarkistaminen oli perusteltua, koska yrityksen tulos on ollut tappiolla sen kaksi ensimmäistä toimintavuotta. Vuosi 2016 on yrityksen kolmas toimintakausi.

Kustannuslaskennan toteuttamista varten kustannukset jaettiin eri kustannusryhmiin sekä välillisiin ja välittömiin kustannuksiin. Laskelmat päätettiin toteuttaa ainoastaan vuoden 2015 tilinpäätöksen perusteella ja tämän lisäksi laskelmissa on hyödynnetty yrityksen muuta numeerista aineistoa sekä yrittäjän omaa kokemusta. Opinnäytetyön teoriaosuudessa esitellään kustannusten luokittelua sekä erilaisia kustannuslaskenta- ja hinnoittelumenetelmiä. Teoriaa sovelletaan aktiivisesti ravintola-alaan sopivaksi erilaisilla esimerkkitalanteilla. Lisäksi perehdytään ravintola-alan kustannusrakenteeseen ja tarkastellaan ravintola-alalla vallitsevia erityispiirteitä kannattavuuden ja hinnoittelun näkökulmasta. Tutkimuksen empiirisessä osiossa perehdytään laskentakohteiden ja kustannuslaskentamenetelmän valintaan, kustannusten jäsentelyyn sekä laskelmien tuloksiin. Lisäksi saatuja tuloksia verrattiin tuotteiden nykyisiin myyntihintoihin. Tutkimuksen empiiristä osiota ei esitetä opinnäytetyön julkaistavassa versiossa toimeksiantajan pyynnöstä.

Opinnäytetyön tuloksena laskentakohteille saatiin valmistusarvo ja omakustannusarvo. Omakustannusarvojen, niihin lisättyjen voittolisien sekä arvonlisäverojen summan perusteella voitiin todeta, että tarkastelluista tuotteista kolmen tuotteen omakustannusarvot lisineen alittivat niiden nykyiset myyntihinnat ja yhden oli huomattavasti suurempi kuin sen nykyinen myyntihinta.

Omakustannusarvojen ja myyntihintojen väliset erot eivät kokonaisuudessaan olleet merkittäviä, joten kustannuslaskenta olisi suositeltavaa toteuttaa jokaiselle kahvila-ravintolan annokselle. Tutkimuksen vastauksien luotettavuutta arvioitaessa oli huomioitava suuri valmistuslisäprosentti ja laskelmia varten tehdyt oletukset. Lisäyslaskenta oli kuitenkin sopivin menetelmä tässä tutkimuksessa, sillä toimintolaskennan edellyttämiä tietoja ei ollut.

ASIASANAT:

kustannuslaskenta, lisäyslaskenta, hinnoittelu, ravintola-ala

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business/Financial Management

2016 | 55

Instructor: Katja Repo

Lotta Laupiainen

COST ACCOUNTING IN RESTAURANT BUSINESS

- Confirming the Pricing at a Café Restaurant

The objective of this thesis was to perform an output-based cost accounting for a café restaurant where no cost accounting has been done previously. The aim of the thesis was to calculate the costs of four products by using job order costing so that their actual cost plus price could be determined. Verifying the pricing was justified, as the results of the financial periods have been unprofitable. The year 2016 is the third year of operation.

In order to carry out the cost accounting, the costs were divided into different cost groups as well as direct and indirect costs. Calculations were performed using the financial statements of the year 2015, other numeric data and the entrepreneur's own experience. The theory section consists of explaining the basis for the sorting of the costs and different methods of cost accounting and pricing. In addition, the cost structure and the special characteristics of the restaurant business are presented. In the empirical section, the cost objects, direct and indirect costs, the method of cost accounting and the results are presented. The results were compared to the current selling prices.

A production value and an absorption cost were obtained as a result of the thesis. After adding the earnings ratio and value added tax to the absorption costs, these prices were found to be lower than the current selling prices in three cases and considerably higher in one.

The differences between the absorption prices and selling prices were not significant on the whole. Therefore, it would be advisable to perform cost accounting for all the products. When evaluating the reliability of the results, the effects of the necessary presumptions and possible distortions caused by the method of job order costing have to be taken into consideration. However, job order costing was the most suitable method for this thesis due to the fact that the data required for activity based costing was not available.

KEYWORDS:

cost accounting, job order costing, pricing, restaurant business

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 KUSTANNUSLASKENTA OSANA JOHDON LASKENTATOIMEA	8
2.1 Kustannuslaskennan perusteet	10
2.1.1 Kustannuslaskennan osa-alueet	11
2.1.2 Kustannusluokat	13
2.2 Ravintola-alan kustannusrakenne	16
3 KANNATTAVA LIIKETOIMINTA	19
3.1 Kustannusmenetelmät	19
3.1.1 Toimintokaavio	19
3.1.2 Suoritekalkyytit	24
3.1.3 Eri laskentamenetelmät	26
3.1.4 Laskentajärjestelmän kehittäminen	33
3.2 Hinnoittelu	33
3.3 Ravintola-alan kannattavuuteen vaikuttavia erityspiirteitä	37
4 KUSTANNUSLASKENTA KÄYTÄNNÖSSÄ	41
4.1 Laskentakohteiden valinta	41
4.2 Kustannusten jäsentely	41
4.3 Kustannuslaskentamenetelmä	41
4.4 Tulokset	41
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	42
LÄHTEET	43

LIITTEET

Liite 1. Raaka-aineiden välittömät kustannukset.
 Liite 2. Valmistuksen välittömät kustannukset.
 Liite 3. Kustannuslaskelmat tuotteittain.

KAAVAT

Kaava 1. Minimikalkyyli.	24
Kaava 2. Keskimääräiskalkyyli.	24
Kaava 3. Normaalikalkyyli.	25
Kaava 4. Ainelisä.	28
Kaava 5. Palkkalisä.	29
Kaava 6. Tuntilisä.	29
Kaava 7. Markkinoinnin ja hallinnon lisä.	29

KUVIOT

Kuvio 1. Sisäisen laskentatoimen laskelmia.	9
Kuvio 2. Kustannuslaskennan kulku.	12
Kuvio 3. Kustannusten luokitus.	14
Kuvio 4. Ravintola-annoksen myyntihinnan jakautuminen (MaRa 2016b).	17
Kuvio 5. Yrityksen toimintoja.	21
Kuvio 6. Yhden ravintolatuotteen toimintaprosessi.	22
Kuvio 7. Kahvilatuotteen toimintaprosessi.	23
Kuvio 8. Lisäyslaskennan kulku.	28
Kuvio 9. Toimintolaskennan rakenne.	31
Kuvio 10. Kustannusperusteisen hinnan tarkentuminen myyntihinnaksi (Laitinen 2007, 163).	36

1 JOHDANTO

Ravintola-alalla vallitsee kova kilpailutilanne: uusia ravintoloita avataan ja toisia suljetaan kannattamattomina. Kova kilpailutilanne heijastuu myös hinnoitteluun ja sitä kautta myyntituottoihin, joka johtaa ravintola-alalle tyypilliseen alhaiseen nettotulosprosenttiin. Ravintola-alan kannattavuuteen vaikuttaa myös yleinen taloustilanne. Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry:n helmikuussa 2016 julkaistun suhdannebarometrin (Mara 2016a) mukaan suhdannetilanne ravintola-alalla on edelleen alle keskimääräisen tason. Suhdannebarometrin kyselyssä myös alan yritykset kuvaavat tämänhetkistä suhdannetilannetta yleisesti keskimääräistä heikommaksi.

Kustannuslaskenta on osa yrityksen sisäistä laskentatoimea ja sen tavoitteena on tukea kannattavan liiketoiminnan toteutumista. Kustannuslaskennan avulla voidaan varmistaa tuotteiden hinnan sisältävän riittävästi katetta, jotta pienetkin kustannuserät tulevat katetuksi ja tuotteita ei myydä tappiolla. Tässä opinnäytetyössä perehdytään suoritekohtaiseen kustannuslaskentaan ravintola-alan yrityksessä. Opinnäytetyö selvittää toimeksiantajan kahvila-ravintolan tarjoamien tuotteiden hinnoittelun oikeellisuutta tuotteista aiheutuneiden kustannusten perusteella ja sitä kautta tuotteiden kannattavuutta.

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää valittuihin tuotteisiin kohdistuvat kustannukset huomioiden sekä välilliset että välittömät kustannukset hyödyntäen lisäyslaskennan menetelmää. Tuotteelle kohdistuvia kustannuksia verrataan lähtötilanteen hinnoitteluun. Tuotteiden kustannukset selvitetään niin, että tuotteille olisi mahdollista asettaa kustannusperusteisesti oikea hinta, jotta tuotteiden ja sitä kautta koko yritystoiminnan kannattavuus paranisi. Laskelmat toteutetaan vuoden 2015 tilinpäätöksen mukaan. Kustannusten kohdistamisessa hyödynnetään lisäksi yrityksen muuta numeerista aineistoa sekä yrittäjän omaa kokemusta.

Toimeksiantoyrityksessä ei ole aikaisemmin toteutettu kaikkia ravintolatoiminnan kuluja huomioivaa kustannuslaskentaa. Vuosi 2016 on yrityksen kolmas toimintavuosi, joten toimeksiantaja on kiinnostunut varmistamaan tuotteiden hinnoittelun kannattavuuden parantamiseksi. Opinnäytetyön näkökulma kustannuslaskennan osalta on nimenomaan hinnoittelun tarkistamisessa, eikä tarkoituksena ole esimerkiksi säästökohteiden suunnittelu.

Opinnäytetyön toimeksiantaja vastaa Varsinais-Suomessa sijaitsevan, kesäsesongin ajan auki olevan kahvila-ravintolan toiminnasta. Kahvila-ravintolan toiminta siirtyi nykyisille yrittäjille vuonna 2014, jolloin yrityksen toiminta on myös aloitettu. Meneillään oleva toimintavuosi on yrityksen kolmas. Yritys on tehnyt aikaisempina vuosina investointeja valmistus- ja asiakastiloihin ja näin ollen odotettavissa on ensimmäinen ehjä toimintavuosi. Yrityksen ensimmäiset toimintavuodet ovat olleet tappiollisia, mikä ei ole täysin selitettävissä ensimmäisten vuosien investoinneilla. Yrityksen pysyvissä vastavissa ei ole omaisuutta. Toimeksiantoyritys on osakeyhtiö ja se työllistää osa-aikaisesti ja kokopäiväisesti yhteensä noin kymmenen henkilöä.

Opinnäytetyössä käsitellään lyhyesti johdon laskentatoimea ja sen roolia kustannuslaskennan toteuttamisessa ja pääpaino on kustannusten luokittelun ja ravintola-alan kustannusrakenteen esittelyssä. Lisäksi perehdytään erilaisiin kustannuslaskenta- ja hinnoittelumenetelmiin sekä tarkastellaan ravintola-alan erityispiirteitä kannattavuuden ja hinnoittelun osalta. Opinnäytetyössä perehdytään myös toimintokaavion tekemiseen. Teoriaa sovelletaan aktiivisesti ravintola-alaan sopivaksi muun muassa kustannusten luokittelussa, kustannuspaikkalaskennassa ja toimintokaavion esittelyssä. Pyrin esittämään teoriaosan siten, että sen ja opinnäytetyön empiirisen osan avulla yrittäjä voi itsekin jatkossa laskea tuotekohtaisia kustannuksia.

Empiirisessä osiossa perehdytään laskentakohteiden ja kustannuslaskentamenetelmän valintaan, kustannusten jäsentelyyn sekä laskelmien tuloksiin. Lisäksi käsitellään myyntihinnan asettamista saatujen tulosten perusteella. Kustannuslaskennan toteutus, tulokset, johtopäätökset ja liitteet ovat salaisia.

2 KUSTANNUSLASKENTA OSANA JOHDON LASKENTATOIMEA

Taloushallinto on kokonaisuus, joka vastaa yrityksen raha- ja talousasioista koostumalla esimerkiksi kirjanpidosta, palkanlaskennasta ja reskontrien hoidosta. Taloushallinnon tehtävä on siten suorittaa erilaisia rahaan liittyviä toimia yritystoiminnan tukemiseksi. Taloushallinto tuottaa myös raportteja ja muuta numeerista informaatiota toiminnan valvomista, suunnittelua, kehittämistä ja johtamista varten. Raportteja laaditaan yrityksen johdon lisäksi myös rahoittajille ja muille sidosryhmille. Jotta raportteja voidaan tuottaa, tarvitaan kirjanpitoa, joka kerää ja rekisteröi yrityksen arvo- ja määräluvut tuloina, menoiksi, varoiksi tai veloiksi. Yrityksen kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kirjanpitolaisissa ja -asetuksessa.

Taloushallinnon raportit tuottaa yrityksen laskentatoimi kirjanpidon perusteella. Laskentatoimeen liittyviä osa-alueita ovat esimerkiksi tilinpäätösraportointi, talousjohtaminen, kustannuslaskenta ja yrityksen rahoituksen hallinta. Laskentatoimi jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen sen perusteella, kenelle tieto kohdennetaan tai kuka sitä käyttää.

Ulkoinen laskentatoimi

Ulkoinen laskentatoimi tuottaa nimeään kuvaavasti tietoja yrityksen ulkopuolisia sidosryhmiä varten. Koska voitto ja voiton käyttö ovat tärkeitä tietoja sidosryhmille, kuten esimerkiksi sijoittajille ja verottajalle, on ulkoisesta laskentatoimesta säännelty tarkasti kirjanpitolaisissa ja -asetuksessa sekä lisäksi kirjanpitolautakunta asettaa omat säädökset ja suositukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 13.)

Ulkoinen laskentatoimi tarkastelee yrityksen ja sen ulkopuolisten talousyksiköiden, kuten pankin, tukkukaupan tai asiakkaan, välisiä rahavirtoja. Esimerkiksi suoritteiden myynnistä saadut tulot ja tuotannon tekijöiden ostamisesta aiheutuneet menot ovat rahavirtaa, sillä maksut kulkevat yrityksen kassan kautta toiselle talousyksikölle. Tapahumat kerätään ja rekisteröidään yrityksen kirjanpitoon, jolloin ulkoinen laskentatoimi perustuu kirjanpidon kirjauksiin. Ulkoisesta laskentatoimesta käytetään myös nimityksiä

yleinen laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi. (Järvenpää ym. 2013, 19–20, Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 13.)

Ulkoisen laskentatoimen pääasiakirja on tilinpäätös, johon sisältyvät tuloslaskelma ja tase liitetietoineen. Tuloslaskelma esittää yrityksen tilikauden tuotot ja kulut sekä niiden erotuksena tuloksen. Tase on laskelma, joka esittää yrityksen taloudellisen tilanteen tilikauden lopussa ja siinä huomioidaan yrityksen varat, velat ja oma pääoma. Ulkoinen laskentatoimi tuottaa myös muita raportteja, kuten veroilmoituksen, rahoituslaskelman, voitonjakolaskelman ja informointilaskelman. (Järvenpää ym. 2013, 20.)

Sisäinen laskentatoimi

Sisäinen laskentatoimi on nimensä mukaisesti yrityksen sisäisille tahoille kohdistettua laskentatoimintaa. Sisäinen laskentatoimi tuottaa avustavia laskelmia yrityksen johdolle johtamisen ja taloudellisen päätöksenteon tueksi ja sitä kutsutaan myös johdon laskentatoimeksi ja operatiiviseksi laskentatoimeksi. Kuten kuviosta 1 nähdään, johdon laskentatoimen tuottamat laskelmat voidaan jakaa kahteen pääryhmään: päätöksentekoa avustaviin suunnittelulaskelmiin ja valvontaa avustaviin tarkkailulaskelmiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 14.) Laskelmat voivat liittyä myös tiedottamista avustaviin informointilaskelmiin (Järvenpää ym. 2013, 21).



Kuvio 1. Sisäisen laskentatoimen laskelmia.

Suunnittelulaskelmat ovat päätöksenteossa ja valinnoissa avustavia laskelmia, jotka jakautuvat vaihtoehtolaskelmiin ja tavoitelaskelmiin. Vaihtoehtolaskelman tavoite on tukea valintojen tekemistä tilanteissa, joissa yritys miettii valmistaako itse vai käyttääkö puolivalmisteita. Vaihtoehtolaskelma voi olla myös investointilaskelma, jolloin yritys kartoittaa uuden investoinnin, esimerkiksi laitteen, tuottamaa hyötyä ja sitä, kuinka nopeasti investointi maksaa itsensä takaisin. Vaihtoehtolaskelmassa voidaan esittää myös tuotevalikoimaan tai strategiavaihtoehtoihin liittyvää arviointia päätöksenteon tueksi. Tavoitelaskelmat ovat budjetteja, jotka ilmaisevat toiminnalle asetetut tavoitteet konkreettisesti numeroina. Tavoite voidaan esittää koko toiminnan huomioivana tulosbudjetissa tai esimerkiksi ainoastaan myyntiin keskittyneenä myyntibudjetissa. Tarkkailulaskelmat ovat toiminnan ohjaamisen avustamiseksi, sillä niiden avulla analysoidaan esimerkiksi budjetissa asetettujen tavoitteiden toteutumista. (Järvenpää ym. 2013, 21–22, 36)

Johdon laskentatoimen laskelmat tehdään yrityksen tarpeiden mukaan. Raporttien tavoite on tukea päätöksentekoa, joten niiden on sisällettävä vain oleelliset kustannus- ja tuottotiedot päätöksentekoa varten. Laskelmien ja niiden sisältämän informaation liian suuri määrä ei ole hyväksi, vaan haasteena on kohdistaa tarpeellinen ja ajankohtainen tieto laskelmiin. Laskelmien toteutus on siis vapaamuotoista. Tarpeen mukaan laskelmat voisivat keskittyä vastaamaan esimerkiksi tuotteen kannattavuutta koskeviin kysymyksiin tai vaihtoehtoisesti ne selvittäisivät miten muutokset vaikuttavat tuotteen kannattavuuteen. Näin ollen taloushallinnon tuottamaa informaatiota hyödynnetään muun muassa hinnoittelussa ja tuotevalikoimaa koskevassa päätöksenteossa, sillä laskelmien avulla saadaan selville tuotteiden valmistuskustannukset. (Järvenpää ym. 2013, 35–36, 38.)

Johdon laskentatoimen keskeisiä asiakokonaisuuksia ovat kustannuslaskenta, investointilaskenta sekä talousohjaus sisältäen budjetoinnin ja seurannan (Järvenpää ym. 2013, 20). Johdon laskentatoimen yksi päätehtävistä on selvittää suoritekohtaiset kustannukset kustannuslaskennan avulla (Jyrkkiö & Riistama 2006, 60).

2.1 Kustannuslaskennan perusteet

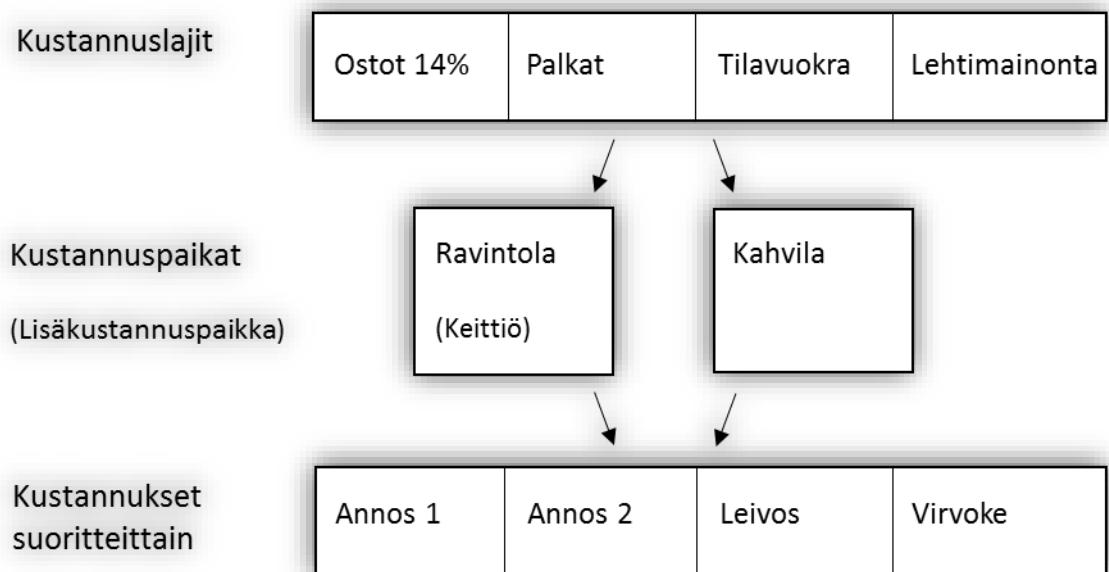
Liiketoiminta aiheuttaa automaattisesti kustannuksia, joten niiden tunteminen on oleellista ja välttämätöntä. Kustannus on tuotannontekijän rahassa mitattavan käytön tai kulutuksen arvo. Tuotannontekijöitä ovat esimerkiksi raaka-aineet, ihmistyö sekä ko-

neet ja laitteet. Kustannusten tunteminen mahdollistaa toiminnan taloudellisuuden ja kannattavuuden selvittämisen. Liiketoiminnan kannattavuus muodostuu tuottojen ja kustannusten erotuksesta eli yksinkertaisimmillaan voitosta. Kannattavuutta voidaan mitata myös erilaisten mittareiden avulla, kuten esimerkiksi kate- tai voittoprosenttilaskelmilla. Toiminnan taloudellisuus taas tarkoittaa sitä, miten tehokkaasti yritys kykenee hyödyntämään tuotannontekijöitään. Taloudellisuus selvitetään esimerkiksi jakamalla suoritettua kustannuksilla, jolloin saadaan tuotos. Mitä alhaisemmat valmistuskustannukset ovat, sitä taloudellisempaa toiminta on. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 46–47.)

Johdon laskentatoimessa puhutaan kustannuksista kirjanpidossa käytettyjen menojen ja kulujen sijaan. Kustannukset kertovat, paljonko tuotteen valmistukseen on käytetty tuotannontekijöitä rahamääräisesti. (Järvenpää ym. 2013, 54.)

2.1.1 Kustannuslaskennan osa-alueet

Kustannuslaskenta voidaan jakaa kolmeen osaan, joista ensimmäinen on kustannuslajilaskenta. Kustannuslajilaskennassa yrityksen kustannuksia seurataan ja lasketaan kustannuslajeittain eli käytännössä kirjanpidon tilien mukaan. Toinen taso on kustannuspaikkalaskenta, jossa ensimmäisen tason kustannuksia tarkennetaan kustannuspaikoille eli vastuualueille. Tiliöinti kustannuspaikoittain auttaa kohdistamaan kustannuksia yhtä suoritetta eli tuotetta kohden. (Järvenpää ym. 2013, 72.) Yrityksen tuotantoprosessi vaikuttaa siihen, miten paljon kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta vaikuttavat suoritekohtaisten kustannusten selvittämiseen (Jyrkkiö & Riistama 2006, 138). Kuviossa 2 havainnollistetaan kustannuslaskennan osa-alueita ravintola-alan esimerkein.



Kuvio 2. Kustannuslaskennan kulku.

Ravintola-alalla kustannuspaikkoja voivat olla esimerkiksi ravintola, kahvila yökerho ja baari (Heikkilä & Saranpää 2008, 78). Kuten kuvio 2 osoittaa, ravintola-alan yrityksen kustannuslajeista kustannuspaikoille ovat kohdistettavissa esimerkiksi ostot, valmistuksen palkkakustannukset, tilavuokra ja lehtimainonta. Kustannuspaikkojen avulla on mahdollista erotella myös useammassa toimipaikassa toimivan yrityksen eri yksiköt toimipistekohtaisten kustannusten selvittämiseksi. Kustannuspaikkojen lisäksi voi olla myös lisäkustannuspaikkoja, jolloin esimerkiksi ravintolan keittiön aiheuttamat kustannukset ovat erotettavissa muista ravintolan kustannuksista.

Helppimmillaan kustannukset kohdistetaan kustannuslajeilta kustannuspaikoille automaattisen kirjanpitojärjestelmän avulla. Välittömästi toiminnasta aiheutuneet kustannukset tiliöidään kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaan, mutta välillisten kustannusten kohdistaminen on haasteellisempaa. (Alhola & Lauslahti 2003, 187.) Välillisistä kustannuksista tilavuokra ja lehtimainonta (kuvio 2) ovat jaettavissa osastoille esimerkiksi pinta-alan ja liikevaihto-osuuden perusteella (Heikkilä & Saranpää 2008, 79). Toisaalta osa markkinoinnin kustannuksista voi olla sellaisia, että ne on mahdollista kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Kustannuslaskennan kolmas ja keskeinen osa on suoritekohtainen kustannuslaskenta. Jotta suoritteeseen kohdistuneet kustannukset ovat selvitettävissä, on valmistusprosessi ymmärrettävä täysin. Tuotantoprosessi havainnollistetaan ja analysoidaan, jolloin saadaan selville suoritteen ja siihen käytettyjen tuotannontekijöiden riippuvuussuhteita. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 60–62.) Tuotantoprosessin havainnollistaminen toimintokaaviolla ja suoritekohtainen kustannuslaskenta esitellään myöhemmin.

Yrityksellä on monia syitä selvittää suoritekohtaisia yksikkökustannuksia. Laskelmia voidaan hyödyntää esimerkiksi hinnoittelussa, valmistettavien tuotteiden valinnassa ja toiminnan tehostamisessa sekä päätettäessä käytetäänkö valmistuksessa puolivalmisteita vai ei. (Järvenpää ym. 2013, 120.) Suoritekohtaisen kustannuslaskennan lisäksi kustannuslaskennan ymmärretään painottuvan nykyään myös esimerkiksi asiakas- tai toimintokohtaisten kustannusten selvittämiseen (Alhola & Lauslahti 2003, 185). Tässä opinnäytetyössä kustannuslaskentaa käsitellään ainoastaan tuotekustannuslaskennan kannalta, sillä toimeksianto on rajattu siihen.

2.1.2 Kustannusluokat

Kustannuslaskennan toteuttamiseksi kustannukset luokitellaan pääasiassa muuttuviin ja kiinteisiin sekä välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Kustannusluokat kulkevat niin sanotusti päällekkäin eli sama kustannus voi kuulua esimerkiksi sekä muuttuviin että välittömiin kustannuksiin tai muuttuviin ja välillisiin kustannuksiin. Kuvio 3 havainnollistaa kustannusten luokittelua ravintola-alan esimerkein.

Kustannuksia, joita on vaikea tai mahdotonta kohdistaa tuotteelle suoraan, kutsutaan välillisiksi kustannuksiksi. Näin ollen esimerkiksi tuotantovälineiden kustannukset ovat välillisiä, sillä jos niitä käytetään useampien tuotteiden valmistamiseen, on niiden kohdistaminen yhdelle tuotteelle haastavaa. Myös vuokratkustannukset ja markkinoinnin kustannukset ovat välillisiä kustannuksia. Usein välillisten kustannusten osuus on suurempi kuin välittömien, mikä aiheuttaa haasteita kustannuslaskennassa mutta myös korostaa sen merkitystä. (Järvenpää ym. 2013, 58–59.)

Kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin sen mukaan, ovatko ne sidoksissa toiminta-asteeseen eli tuotantomäärään. Muuttuvat kustannukset muuttuvat tuotantomääränkin muuttuessa. (Alhola & Lauslahti 2003, 55.) Valmistusyrityksen muuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi raaka-aineista, muista käyttötarvikkeista, koneiden huollosta sekä valmistuksen henkilöstön palkoista ja sivukuluista johtuvat maksut (Jyrkkiö & Riistama 2006, 50). Ravintola-alalla erityisesti niin kutsuttujen extra-työntekijöiden eli tarvittaessa töihin kutsuttavien palkat ovat muuttuvia kustannuksia (Heikkilä & Saranpää 2008, 156). Kustannusten jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin tehdään tavallisesti lyhyen aikavälin muutosten perusteella.

Kiinteiden kustannusten katsotaan aiheutuvan tuotantovalmiuden ylläpidosta, jolloin niitä on, vaikka tuotantoa ei olisi. Kiinteät kustannukset pysyvät siis samoina tuotantomäärän muutoksista huolimatta. Kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi poistot, vuokra, sähkön perusmaksu, tietoliikennemaksut ja sellaiset henkilöstön palkat, joita ei ole kohdistettavissa suoraan tuotteelle eli esimerkiksi toimihenkilön palkat sivukuluineen. (Alhola & Lauslahti 2003, 56–57.) Toimeksiantajan tuloslaskelmasta esille tulleista kustannuslajeista myös jätehuolto ja siivous sekä markkinointi- ja hallintokulut ovat kiinteitä kustannuksia.

Ravintola-alalla kuitenkin myös perushenkilökunnan aiheuttamat kustannukset luokitellaan kiinteiksi kustannuksiksi, koska jotta toiminta pyörii, on ravintolalla oltava aukioloaikoinaan asiakasmäärästä riippumatta tietty määrä keittiö- ja salihenkilökuntaa töissä (Heikkilä & Viljanen 2000, 214). Kun myynti kasvaa niin paljon, että tarvitaan lisää henkilöstöä, muuttuvat kustannukset hyppäyksittäin, jolloin puhutaan puolikiinteistä kustannuksista. Puolikiinteissä kustannuksissa pienet muutokset myynnissä eivät siis vaikuta kustannuksiin, ainoastaan suuret. Hyppäyksittäin muuttuvat eli puolikiinteät kustannukset käsitellään yleensä rutiininomaisissa laskelmissa yhdessä kiinteiden kustannusten kanssa. (Heikkilä & Viljanen 2000, 215.) Näin ollen ravintolan valmistuskustannukset ovat kiinteitä kustannuksia, koska ne eivät riipu suoraan toiminta-asteesta.

Hinnoittelua ajatellen palkkakustannukset voidaan määrittää välillisiksi ja välittömiksi kustannuksiksi kokon annoksen valmistamiseen käyttämän työajan perusteella. Työkustannuksina on mahdollista huomioida myös tarjoiluun käytetty aika, mutta tärkeintä on valita juuri kyseiseen tapaukseen soveltuva menetelmä, sillä toiminnan vaihtelevuuden takia työkustannukset eivät ole absoluuttisesti oikeita. Työajan määrittämisessä käytetään standardityöaikoja, eli esimerkiksi 4, 8 tai 12 minuuttia. (Selander & Valli 2007, 85.) Valmistuskustannuksista erotellaan välittömät kustannukset siis todellisen käytetyn työajan perusteella ja näin ollen osa henkilöstökustannuksista voidaan luokitella hinnoittelua ajatellen välittömiksi kustannuksiksi samalla niiden ollessa kiinteitä kustannuksia.

Kokonaiskustannukset voidaan erotella myös erillis- ja yhteiskustannuksiin esimerkiksi tuotevalikoimaan liittyvää päätöksentekoa varten, mutta laskentakohteena voi olla myös toimintayksikkö tai projekti. Erilliskustannuksia ovat kustannukset, jotka aiheutuvat tietyn tuotteen valmistamisesta tai toimittamisesta asiakkaalle, eli esimerkiksi raaka-ainekustannukset. Jos tuotteen valmistamisesta luovutaan, ei aiheudu erilliskustannuksia. Yhteiskustannukset määritellään kustannuksiksi, jotka eivät muutu, vaikka laskentakohteena olevasta tuotteesta luovuttaisiin tai jos tuotteen toiminta-aste muuttuisi. Esimerkiksi yleisjohtamisen ja -markkinoinnin kustannukset ovat yhteiskustannuksia. (Alhola & Lauslahti 2003, 64, Järvenpää ym. 2013, 62.)

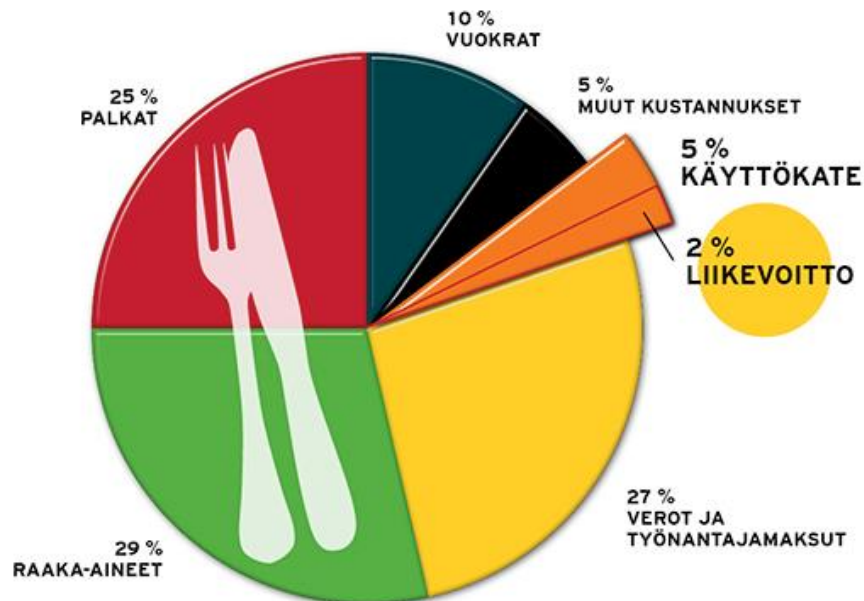
2.2 Ravintola-alan kustannusrakenne

Ravintolayrityksen merkittävimpiä kululajeja ovat raaka-ainekulut, työvoimakulut, liike-toiminnan muut toimintakulut, kiinteistökulut, vuokratkulut, poistot, korkokulut, muut kulut ja välittömät verot (Heikkilä & Saranpää 2008, 43). Heikkilän ja Saranpään (2008, 152) mukaan ravintola-alalla työvoimakustannukset ovat monen tuotteen osalta suuremmat kuin raaka-aineiden aiheuttamat kustannukset.

Työvoimakulut sisältävät palkkojen lisäksi työnantajan maksut sosiaaliturvamaksuista ja pakollisista vakuutuksista. Työvoimakuluihin voidaan sisällyttää myös vapaaehtoiset työvoimakulut, joita ovat esimerkiksi työvaatteista, koulutuksesta, virkistystoiminnasta ja työterveyshuollosta aiheutuneet kulut. Kustannuslaskennassa on tarpeellista käsitellä kaikkia palkkojen aiheuttamia sivukulueriä yhdessä, jotta työvoiman aiheuttamat kokonaiskulut saadaan selville. Kirjanpidossa ja tuloslaskelmassa edellä mainitut kulu-ryhmät pidetään kuitenkin erillään. (Heikkilä & Saranpää 2008, 43–44.)

Liiketoiminnan muut kulut liittyvät puhtaanapitoon, käyttötarvikkeisiin, musiikkiin ja viihteeseen, korjaukseen ja kunnossapitoon ja koneiden vuokraan. Näin ollen esimerkiksi siivoustarvikkeet, jätehuolto, astiat ja ruokailuvälineet, somisteet, Gramex-korvaukset, vuosikorjaukset ja vuokra- tai leasingkoneet aiheuttavat liiketoiminnan muita kuluja. Muut kulut käsittävät myös markkinointiin ja hallintoon liittyviä kuluja, eli esimerkiksi viranomais- ja jäsenmaksut sekä mainonta-, kirjanpito-, puhelin-, matka-, edustus- ja muut myynnin edistämiskulut. (Heikkilä & Saranpää 2008, 46.)

MaRa (2016b) on esittänyt ravintolan ruoka-annoksen myyntihinnan jakautuvan kuvion 4 osoittamalla tavalla. On huomioitava, että koska kuviossa huomioidaan myynnin arvonlisävero, ei verojen osuutta voi suoraan verrata yrityksen todelliseen kustannusrakenteeseen. Yritykselle ei aiheudu alv-kustannuksia jokaisesta myydystä tuotteesta, sillä myynnin arvonlisävero on vähennyskelpoinen hankintojen arvonlisäverosta. Ravintola- ja ateriapalveluista maksetaan arvonlisäveroa alennetun verokannan mukaan, joka vuonna 2016 on 14 prosenttiyksikköä (Verohallinto 2016).



Kuvio 4. Ravintola-annoksen myyntihinnan jakautuminen (MaRa 2016b).

Kuvion 4 mukaan tuotteen hinta sisältää eniten raaka-aineista aiheutuneita kustannuksia ja kolmanneksi suurin erä on palkat. Työnantajamaksut on kuitenkin huomioitu erillään palkoista, verojen yhteydessä, vaikka kyseinen kustannuserä liittyy työvoimakuluihin. Olennaista MaRan esittämässä kuviossa on käyttökatteen ja liikevoiton pieni osuus. Heikkilän ja Saranpään (2008, 150) mukaan tiukka hintakilpailu laskee ravintoloiden nettotulosprosenttia ja tuotekohtaista voittoa.

3 KANNATTAVA LIIKETOIMINTA

Kannattava liiketoiminta on monen asian summa, mutta kustannustietoisuus ja myynnin volyymin sekä tuottojen kannalta oikeanlainen hinnoittelu ovat huomionarvoisia asioita. Kustannuslaskenta toimii lähtökohtana kustannusperusteiselle hinnoittelulle ja sen toteuttamiseksi on ymmärrettävä valmistusprosessi. Tässä luvussa käsitellään kustannusmenetelmiä, hinnoittelua pääasiassa kustannusperusteisuuden näkökulmasta sekä ravintola-alalla vallitsevia erityispiirteitä, jotka liittyvät kannattavuuteen ja hinnoitteluun.

3.1 Kustannusmenetelmät

Yritystyyppejä on kolmenlaisia: valmistusyrityksiä, markkinointiyrityksiä ja palveluyrityksiä. Valmistusyritys määritellään sellaiseksi, joka raaka-aineista ja puolivalmisteista valmistaa itse tuotteita kuluttajille. Valmistusprosessin takia valmistusyritysten kustannuslaskenta on ongelmallisempaa kuin palvelualalla toimivan yrityksen. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 60, 87.) Myyntitapahtuman onnistumisen kannalta ravintola-alaa voidaan pitää myös palvelualana (Selander & Valli 2007, 11), mutta kustannuslaskennan näkökulmasta ravintolaa käsitellään valmistusyrityksenä, jolloin kustannuslaskennassa huomioidaan tuotantoprosessin kulku. Tuotantoprosessi havainnollistetaan toimintokaaviolla ja tästä on apua kustannuslaskentamenetelmän valintaan tai suunnitteluun.

3.1.1 Toimintokaavio

Toimintokaavio kuvaa yrityksen toimintoja samalla periaatteella kuin organisaatiokaavio kuvaa yrityksen rakennetta. Toimintojen määrittelyä helpottaa toimintokokonaisuuksien ja -ryhmien hahmottaminen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 149.) Yrityksen toiminta voidaan jakaa eri tasoille Neilimon ja Uusi-Rauvan (2014, 146) mukaan esimerkiksi seuraavasti:

- Toimenpide on tehtävän osasuoritus eli esimerkiksi tarjouksen kirjoittaminen.
- Tehtävä on suoritusten yhdistelmä eli esimerkiksi tarjouksen aikaansaaminen.
- Toiminto on kokonaisuus, jossa panos tekee tuotoksen, eli esimerkiksi tarjouksen tekeminen asiakkaalle eli tarjoustoiminto.

- Toimintoryhmä on eri toimintojen kokonaisuus eli esimerkiksi tuotteen myynti.
- Toimintokokonaisuus, esimerkiksi myynti ja markkinointi, on toimintojen muodostama joukko ennalta määrätyn tavoitteen saavuttamiseksi.

Toimintojen jaon yksityiskohtaisuuden määrittää se, että toiminnon aikaansaannokset voidaan mitata yksittäisellä mittarilla melko luotettavasti. Mittari valitaan toimintaympäristön yksityiskohtaisen analyysin perusteella. Esimerkiksi laskutus on toiminto, jonka kustannukset voidaan suhteuttaa lähetettyjen laskujen määrään. Markkinointi voidaan jakaa useampaan toimintoon, kuten uusasiakashankintaan ja yhteydenpitoon vanhoihin asiakkaisiin, ja nämä mitataan asiakasmäärissä. Näin ollen esimerkiksi toimintokokonaisuuden seuranta ei ole suositeltua, sillä sitä ei ole mitattavissa yhdellä mittarilla. Vastaavasti myös tehtävä- ja toimenpidetason raportointi on merkityksetöntä ja tekee toimintokaaviosta raskaan. Yksityiskohtaisuus mahdollistaa tarkemman toiminnan seurannan, mutta vastaavasti lisää tarpeettomasti kaavion teon työmäärää sekä itse kustannuslaskennan aiheuttamia kustannuksia, kun kustannuslaskenta tehdään toimintokaavion perusteella. (Suomala ym. 2011, 137, Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 146.)

Kaikkia toimintoja ei ole tarpeellista käsitellä yksinään, vaan pieniä ja laskennallisesti merkityksettömiä toimintoja voidaan yhdistää suuremmiksi kokonaisuuksiksi. Näin kaavio säilyy yksinkertaisempänä ja koska kyse on pienistä eristä, ei laskentatarkkuuskaan kärsi juuri lainkaan. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 147.) Toimintojen lukumäärä voi vaihdella kymmenistä satoihin toimintoihin (Suomala ym. 2011, 137).

Toimintokaavion muodostaminen aloitetaan prosessimallinnuksella, jossa yrityksen toiminta havainnollistetaan graafisesti. Prosessimallinnus kokoaa yrityksen kaikki toiminnot ja prosessit, ja niiden hahmottamisen avuksi voidaan haastatella yrityksen henkilöstöä sekä tarkkailla ja seurata yrityksen toimintaa. Toimintojen kartoituksen yhteydessä voidaan tarkastella kunkin toiminnon tarpeellisuutta ja arvoa. Lisäksi toimintoja arvioidaan eri toimintohierarkian tasoilla, joista huomionarvoisimpia ovat seuraavat:

- Volyymi- eli yksikkötoiminnot, joihin kuuluvat esimerkiksi valmistusprosessin välittömät vaiheet ja ne välilliset toiminnot, jotka ovat riippuvaisia toiminta-asteesta.
- Erätason toiminnot, joita ovat esimerkiksi ostotilauksen aiheuttamat kustannukset, koska ne eivät johdu volyymista vaan erien lukumäärästä.
- Tuotetason toiminnot, jonka kustannukset esimerkiksi uuden tuotteen suunnittelun osalta ovat yhtä suuret riippumatta tulevasta myyntimäärästä.

- Asiakkaaseen liittyvät toiminnot, sillä esimerkiksi ulkomaanmyynti edellyttää sel-
laisia asiakastason toimintoja, joita kotimaan asiakkaisiin ei kohdistu.
- Yritystason toiminnot, joita ovat esimerkiksi yleisjohto ja taloushallinto. Asiakas-
tason ja yritystason kustannukset perustuvat kohteen olemassaoloon. (Suomala
ym. 2011, 138–139.)

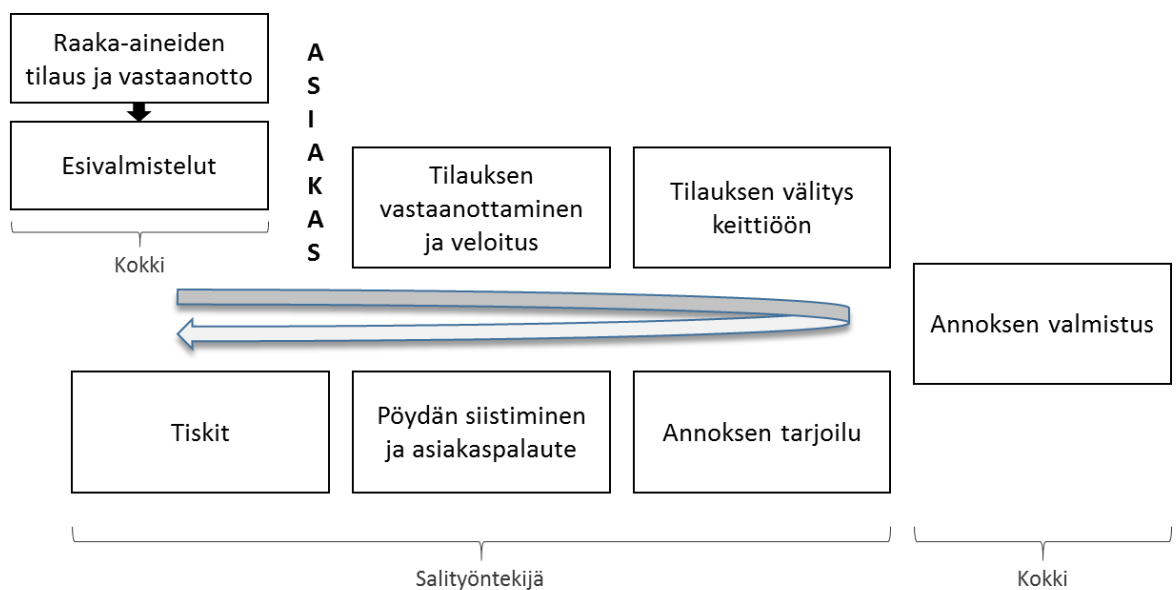
Kuviossa 5 luokitellaan toimeksiantoyrityksen toimintoja eri toimintohierarkian ryhmiin. Asiakastason toimintoryhmää ei ole otettu kuvioon mukaan, mutta siihen voisi kuulua esimerkiksi yksityistilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet toiminnot.

Volyyymi- eli yksikkötoiminnot	Erätason toiminnot	Tuotetaso	Yritystason toiminnot
Esivalmistelu Etukäteen valmistettavien tuotteiden valmistus Asiakkaan tilauksen vastaanottaminen Annoksen valmistus Tarjoilu Tilauksen veloitus Pöydän siistiminen Astioiden pesu, kuivatus ja paikalleenlaitto	Raaka-aineiden tilaus Ostotilauksen vastaanottaminen Ostotilauksen maksaminen	Tuotekehitys Neuvottelu toimittajan kanssa	Myynti Markkinointi Varaston hoito

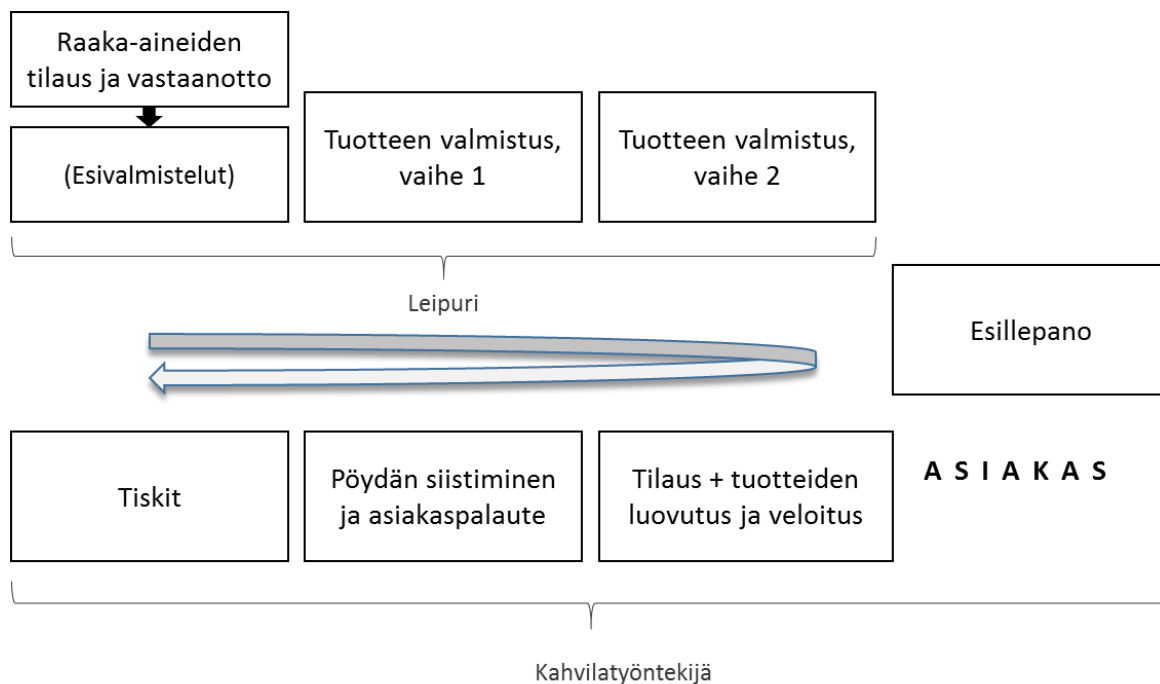
Kuvio 5. Yrityksen toimintoja.

Kuviossa 5 esivalmistelu on sijoitettu volyymitoimintoihin, koska se on kohdistettavissa valmistusprosessin välittömiksi vaiheiksi. Toisaalta kuitenkin se ei ole täysin riippu-
vainen volyymista vaan valmistuserien lukumäärästä, koska esivalmistelut tehdään
monelle annokselle kerrallaan, joten näin ollen esivalmistelu voisi kuulua osittain eräta-
son toimintoihin. Etukäteen valmistettavilla tuotteilla tarkoitetaan niitä tuotteita, jotka on
valmistettu loppuun asti jo ennen asiakkaan tilausta, eli esimerkiksi kahvilan leipomo-
tuotteita sekä perinteistä suodatinkahvia. Yritystason toimintoihin voisi lukeutua myös
esimerkiksi piha-alueiden hoito, yleissiivous, taloushallinto sekä palkanlaskenta, jos
näitä ei ole ulkoistettu.

Toimintoanalyysin yhteydessä on mahdollista kartoittaa myös yrityksen tai tuotteen toimintaprosessi. Toimintaprosessi muotoutuu, kun perättäiset toiminnot muodostavat prosessin ja eri prosessit valmistavat tuotteen. Toimintaprosessi kartoittaa näin ollen eri toiminnot sekä niiden väliset suhteet yrityksen tuotantoketjussa. Toimintoketjukuvaus on jo itsessään hyödyllinen työväline, sillä se voi paljastaa tehottomia, tarpeettomia tai haitallisia toimintoja, joista yritys ei ole ennestään ollut tietoinen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014, 149.) Kuvioissa 6 ja 7 havainnollistetaan toimeksiantoyrityksen toimintaprosessi sekä kahvila- että ravintolatuotteen osalta.



Kuvio 6. Yhden ravintolatuotteen toimintaprosessi.



Kuvio 7. Kahvilatuotteen toimintaprosessi.

Ravintolan ja kahvilan tuotteiden toimintaprosessit poikkeavat toisistaan, sillä ravintola-annos valmistetaan tyypillisesti vasta asiakkaan tehtyä tilauksen, kun taas kahvilan tuotteet tehdään valmiiksi jo ennen kuin asiakas on edes tullut kahvilaan. Tällöin myös kokin on oltava paikalla koko ajan, mutta leipuri voi valmistaa tuotteita jo ennalta valmiiksi eikä hänen työaikansa ole sidottu kahvilan aukioloaikoihin. Molempien osastojen tuotteet käyttävät sali- ja kahvilahenkilökuntaa, mutta kahvilan asiakas kuluttanee vähemmän työntekijöiden palveluaikaa, sillä tuotteen tilaus, luovutus ja veloitus suoritetaan kerralla.

Toimintokaavio edesauttaa arvioimaan yrityksen nykyisten toimintamallien ja -tapojen tarkoituksenmukaisuutta sekä kehittämismahdollisuuksia, mutta sitä hyödynnetään myös kustannusten kohdistamisessa. (Suomala ym. 2011, 138.) Kustannuslaskentaa kehittävä yrityksen on muodostettava toiminnastaan toimintokaavio, joka huomioi toiminnan tarkoituksenmukaisesti ja riittävällä tarkkuudella (Suomala 2011, 137).

3.1.2 Suoritekalkyyli

Minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyyli

Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa kustannukset voidaan kohdistaa tuotteelle kolmella eri tavalla: minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyylin avulla. Laskentatavat eroavat siinä, miten niissä huomioidaan yrityksen muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Minimikalkyyli (kaava 1) huomioi tuotteelle ainoastaan sen aiheuttamat muuttuvat kustannukset suhteessa saman ajanjakson toteutuneeseen suoritemäärään. (Alhola & Lauslahti 2003, 189–193.) Toteutunut suoritemäärä tarkoittaa tietyn ajanjakson todellista suoritemäärää.

$$\text{Minimikalkyyli} = \frac{\text{Muuttuvat kustannukset}}{\text{Toteutunut suoritemäärä}}$$

Kaava 1. Minimikalkyyli.

Keskimääräiskalkyylin (kaava 2) idea on, että kaikki kustannukset ovat aiheutuneet tuotteen valmistamisesta, jolloin siinä lasketaan sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset suhteessa saman laskentakauden toteutuneeseen suoritemäärään (Alhola & Lauslahti 2003, 190–193).

$$\text{Keskimääräiskalkyyli} = \frac{\text{Muuttuvat ja kiinteät kustannukset}}{\text{Toteutunut suoritemäärä}}$$

Kaava 2. Keskimääräiskalkyyli.

Normaalikalkyylin (kaava 3) idea on, että kiinteiden kustannusten määrä kokonaiskustannuksista ei voi olla riippuvainen toiminta-asteen muutoksista. Normaalikalkyyli huomioikin kaikki laskentakauden kustannukset ja suoritemäärien muutokset siten, että kiinteät kustannukset jaetaan normaalilla suoritemäärällä ja muuttuvat kustannukset

jaetaan laskenta-jakson toteutuneella suoritemäärällä. Normaali suoritemäärä tarkoittaa esimerkiksi tuotannon kapasiteettia, pitkän aikavälin toteutuneiden suoritemäärien keskiarvoa tai budjetoitua tavoitesuoritemäärää. Normaalikalkyyli sopii keskimääräis-kalkyylin tavoin valmistusyrityksessä käytettäväksi. (Alhola & Lauslahti 2003, 191–193.)

$$\text{Normaalikalkyyli} = \frac{\text{Muuttuvat}}{\text{Toteutunut suoritemäärä}} + \frac{\text{Kiinteät}}{\text{Normaali suoritemäärä}}$$

Kaava 3. Normaalikalkyyli.

Minimikalkyyli on päätöksentekotilanteissa käyttökelpoinen, sillä sen voidaan katsoa ilmaisevan tuotteen erilliskustannukset. Toisaalta keskimääräis- ja normaalikalkyyli toimivat, sillä ne huomioivat myös kiinteät kustannukset – ovathan nekin välttämättömiä suoritteiden aikaansaamiseksi. Kalkyylin valintaan vaikuttaa laskentatilanne ja laskelmien tarkoitus, joten se valitaan tapauskohtaisesti. (Alhola & Lauslahti 2003, 194.)

Valmistusarvo ja omakustannusarvo

Tuotteelle lasketaan valmistus- ja omakustannusarvoja minimi-, keskimääräis- tai normaalikalkyylien mukaan. Valmistusarvolla tarkoitetaan tuotteen valmistuksesta aiheutuneita välittömiä ja välillisiä kustannuksia, kuten ainekustannuksia ja valmistusvaiheen palkkakustannuksia. Omakustannusarvo sisältää kaikki suoritteelle kohdistettavaksi tarkoitetut yrityksen kustannukset, eli edellä mainittujen lisäksi esimerkiksi markkinoinnin ja hallinnon kustannukset. (Järvenpää ym. 2013, 119.) Valmistus- ja omakustannusarvot sisältävät kiinteitä kustannuksia valitun kalkyylin mukaisesti:

- Minimivalmistusarvo (MVA) ja minimiomakustannusarvo (MOKA) lasketaan minimikalkyyllillä, joka huomioi vain muuttuvat kustannukset suhteessa toteutuneeseen suoritemäärään.
- Valmistusarvo (VA) ja omakustannusarvo (OKA) lasketaan keskimääräiskalkyyllillä, joka huomioi muuttuvat ja kiinteät kustannukset suhteessa toteutuneeseen suoritemäärään.

- Normaalivalmistusarvo (NVA) ja normaaliomakustannusarvo (NOKA) lasketaan normaalikalkyylilla, joka huomioi muuttuvat kustannukset suhteessa toteutuneeseen suoritelmäärään ja kiinteät kustannukset suhteessa normaaliin suoritelmäärään. (Alhola & Lauslahti 2003, 194–196.)

Tuotteen valmistusarvo toimii perustana katetuottohinnoittelulle, jossa tuotteen hinta saadaan lisäämällä valmistusarvoon katelisiä. Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu pohjautuu nimensä mukaisesti tuotteen omakustannusarvoon. (Järvenpää ym. 2013, 216.) Hinnoittelumenetelmiä käsitellään tarkemmin alaluvussa 3.2. Kuviossa 8 havainnollistetaan valmistusarvo ja omakustannusarvo hinnan muodostumisessa.

3.1.3 Eri laskentamenetelmät

Kun yritys valmistaa useampaa eri tuotetta, tulee haasteelliseksi kohdistaa tuotteiden yhteiskustannuksia kullekin tuotteelle erikseen. Tällöin kustannukset erotellaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin, joista välittömät kustannukset ovat kohdistettavissa suoraan tuotteelle ja välilliset kustannukset kohdistetaan erilaisin laskentamenetelmin. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 60–62.) Usein välillisten kustannusten määrä on suurempi kuin välittömien, jolloin kustannuslaskennan merkitys korostuu. Samalla myös laskelmien toteuttamiseksi tehtävät oletukset ja ratkaisut voivat vaikuttaa merkittävästi tuotteen kokonaiskustannuksiin. Eri oletuksilla kustannukset voivat muuttua paljonkin, joten on tunnistettava ja huomioitava, millainen vaikutus vaihtoehtoisella kohdistamisperiaatteella olisi. Oletuksia tehdään, jotta tuotteiden välilliset kustannukset voidaan jakaa niin kuin ne ovat aiheutuneet. (Järvenpää ym. 2013, 59–60.)

Suoritekohtaista kustannuslaskentaa voi toteuttaa jakolaskennan, lisäyslaskennan tai toimintolaskennan laskentamenetelmillä. Tuotteen kustannukset on mahdollista laskea myös useampaa kuin vain yhtä laskentamenetelmää käyttäen, jolloin puhutaan hybridlaskennasta. (Järvenpää ym. 2013, 120, 122.) Laskentamenetelmän valintaan vaikuttavat esimerkiksi tuotantotyyppi, valmistusprosessi ja yrityksen valmistamien tuotteiden lukumäärä.

Jakolaskenta ja ekvivalenssilaskenta

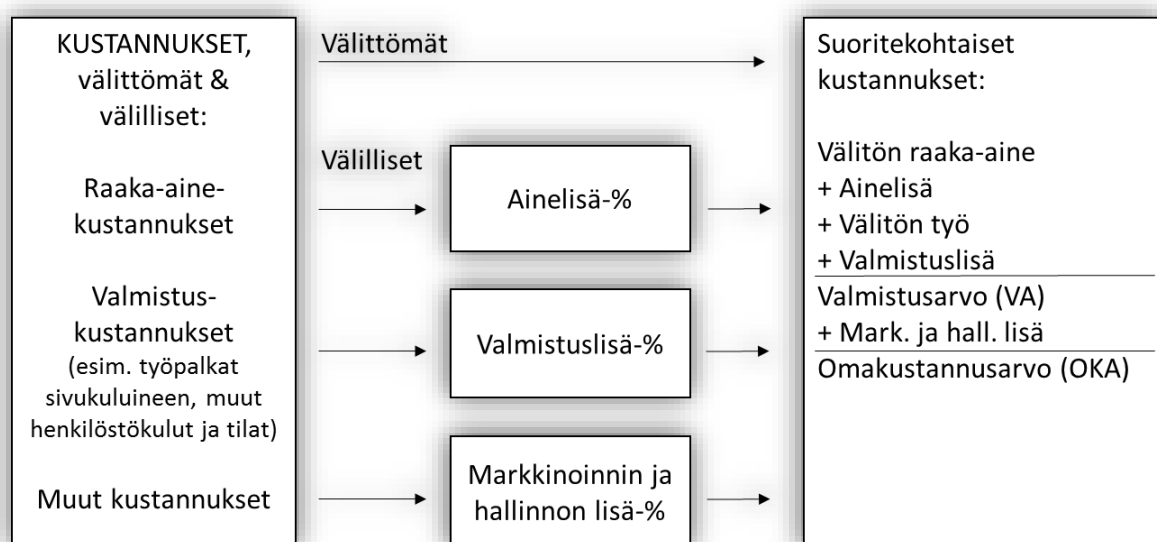
Jakolaskenta soveltuu käytettäväksi, kun yritys valmistaa yhtä tuotetta yhdellä tuotantoprosessilla. Jakolaskenta on yksinkertaista: siinä tuotteen kokonaiskustannukset jaetaan tuotetulla suoritemäärällä. Jakolaskennan menetelmässä siis oletetaan, että kokonaiskustannukset riippuvat tuotantoasteen määrästä, eikä kustannuksia erotella välillisiin ja välittömiin. Näin ollen suoritemäärän muutoksia ja niiden vaikutusta yksikkökustannuksiin ei huomioida jakolaskennassa, vaan jakolaskentaa tulisi käyttää soveltaen, jolloin eritellään muuttuvat ja kiinteät kustannukset. Jakolaskennan menetelmällä ei ole myöskään mahdollista hahmottaa eri osastojen, esimerkiksi valmistuksen, osuutta tuotteen kustannuksista, jolloin jakolaskentaa tulisi soveltaa siten, että se huomioi kustannuspaikkoja. (Järvenpää ym. 2013, 123, Suomala ym. 2011, 108.) Jakolaskenta ainoana kustannuslaskentamenetelmänä sopii sellaisille ravintolayrityksille, jonka toiminta on pienimuotoista, tuotteita valmistetaan vain muutamia ja ne ovat hyvin samankaltaisia valmistusprosessiltaan.

Ekvivalenssilaskenta on jakolaskennan sovellus, jota voidaan käyttää, kun yritys valmistaa erilaistettuja tuotteita samalla valmistusprosessilla. Ekvivalenssilaskennan toteuttamiseksi tuotteet on samankaltaistettava ekvivalenttiluvun perusteella. Esimerkiksi tiilitehtaassa valmistetaan samoilla koneilla ja henkilöstöllä erilaisia tiilityyppejä, joiden tuotekohtaiset kustannukset lasketaan ekvivalenttiluvun kertoimella. (Järvenpää ym. 2013, 123–124.) Ekvivalenssi- eli ositusluvun perusteena voidaan käyttää tuotteen ominaisuuksia, kuten tilavuutta, pituutta, paksuutta, painoa, valmistuksen kestoa tai konetunteja (Suomala ym. 2011, 113).

Lisäyslaskenta

Monia erilaisia tuotteita valmistavassa yrityksessä kustannukset aiheutuvat eri tavoin tuotteiden erilaisten toimintaprosessien takia. Tällöin lisäyslaskenta on käyttökelpoinen, sillä se huomioi välilliset ja välittömät kustannukset erikseen. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteelle, kun taas välillisten kustannusten osuus lasketaan yleiskustannuslisien avulla. Yleiskustannuslisiä on erilaisia eri kustannusryhmille, joten kustannukset on mahdollista jakaa kustannuspaikkaperusteisesti. Lisäyslaskenta sopii yrityksille, joissa valmistetaan useita eri tuotteita sarja- eli erätuotantona. (Alhola & Lauslahti 2003, 201–202.) Ravintolan valmistusprosessi on lähellä erätuotantoa.

Lisäyslaskennan ideana on kohdistaa tuotteelle yrityksen välillisiä kustannuksia erikseen laskettavien yleiskustannuslisien perusteella. Välilliset kustannukset kohdistetaan tuotteelle yk-lisäprosentilla, jolloin tuotteen välilliset kustannukset ovat suhteessa tuotteen valmistuksen on aiheuttamiin välittömiin kustannuksiin. Yleiskustannuslisä voidaan tarkentaa edelleen esimerkiksi ainelisään, valmistuslisään sekä markkinoinnin ja hallinnon lisään. (Alhola & Lauslahti 2003, 202.) Kuviossa 8 havainnollistetaan, kuinka välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan ja välilliset kustannukset selvitetään kustannusryhmää kuvaavan lisän kautta.



Kuvio 8. Lisäyslaskennan kulku.

Ainelisällä (kaava 4) selvitetään välillisten ainekustannusten laskentaperuste. Välillisiä ainekustannuksia ovat esimerkiksi varastointikustannukset, kuten varaston vuokra ja varastohenkilön palkkakustannukset. Ainelisä saadaan, kun yrityksen välilliset ainekustannukset jaetaan välittömillä ainekustannuksilla. (Alhola & Lauslahti 2003, 205.)

$$Ainelisä = \frac{\text{Välilliset ainekustannukset}}{\text{Välittömät ainekustannukset}} \times 100\%$$

Kaava 4. Ainelisä.

Valmistuslisällä selvitetään välillisten valmistuskustannusten laskentaperuste ja se voidaan laskea esimerkiksi palkka- tai tuntilisänä. Palkkalisää (kaava 5) laskettaessa välilliset kustannukset jaetaan välittömällä palkkakustannuksilla ja tällöin lisä on prosentuaalinen. Tuntilisä (kaava 6) lasketaan välittömien työtuntien mukaan, jolloin lisä ilmoitetaan euromääräisenä yhtä tuotteen työtuntia kohden. Yleiskustannuslisä voidaan siis laskea myös ilman välittömiä kustannuksia, kun lisä halutaan laskea esimerkiksi välittömästi työhön käytettyjen työtuntien suhteessa. Tällöin vastauksena saadaan yhden työtunnin yleiskustannuslisä, joka kohdistetaan tuotteelle siihen käytettyjen välittömien työtuntien perusteella. Tällaisessa tapauksessa lisäys on euromääräinen. (Alhola & Lauslahti 2003, 203–204, 206.)

$$\text{Palkkalisä} = \frac{\text{Välilliset kustannukset}}{\text{Välittömät palkat}} \times 100\%$$

Kaava 5. Palkkalisä.

$$\text{Tuntilisä} = \frac{\text{Välilliset kustannukset}}{\text{Välittömät työtunnit}}$$

Kaava 6. Tuntilisä.

Markkinoinnin ja hallinnon lisällä (kaava 7) selvitetään kyseisten kustannuserien välillisten kustannusten laskentaperuste. Lisä lasketaan jakamalla markkinointi-, hallinto- ja muut jäljelle jääneet kustannukset valmistuskustannuksilla eli aineiden ja valmistuksen välillisillä ja välittömällä kustannuksilla (Alhola & Lauslahti 2003, 207).

$$\text{Markkinoinnin ja hallinnon lisä} = \frac{\text{Mark. \& hallinnon kustannukset}}{\text{Valmistuskustannukset}} \times 100\%$$

Kaava 7. Markkinoinnin ja hallinnon lisä.

Yk-lisäprosenttien selvittämisen jälkeen välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteelle niin, että yk-lisän määrä lasketaan välittömistä kustannuksista (kuvio 8). Ainelisän osuus lasketaan siis välittömistä aineista ja valmistuslisän osuus lasketaan valmistuksen välittömistä kustannuksista eli muun muassa palkkakustannuksista. Viimeisenä vaiheena eri yk-lisät ja välittömät kustannukset lasketaan yhteen. Laskelman pohjana käytetään joko minimi-, keskimääräis- tai normaalikalkyyliä ja se lasketaan valmistusarvo- tai omakustannusarvoperusteisesti. (Alhola & Lauslahti 2003, 209.) Kuviossa 8 suoritteen kustannukset on laskettu ensiksi valmistusarvon mukaisesti eli raaka-aine- ja valmistuskustannusten osalta. Omakustannusarvo saadaan, kun valmistusarvoon lisätään markkinoinnista ja hallinnosta aiheutuneet kustannukset.

Lisäyslaskennan ongelmana voi olla välillisten kustannusten jakautuminen epätasaisesti. Kun lisät lasketaan tuotteelle sen välittömien kustannusten perusteella, välittömiltä kustannuksiltaan pienemmälle tuotteelle kohdistuu vähemmän välillisiä kustannuksia kuin välittömiltä kustannuksiltaan kalliimmalle. Kuitenkin molemmat tuotteet saattavat kuluttaa todellisuudessa yhtä paljon välillisiin kustannuksiin sisältyviä resursseja. (Alhola & Lauslahti 2003, 211–212.) Ravintola-alalla esimerkiksi tuotteiden valmistukseen ja tarjoiluun käytetyt työtunnit voivat aiheuttaa vääristymää, jos niitä ei ole mahdollista luokitella aiheuttamisperiaatteen mukaisesti välittömiksi kustannuksiksi vaan ne käsitellään laskelmissa välillisinä kustannuksina.

Lisäyslaskennassa ei ole mahdollista huomioida sitä, käyttävätkö eri tuotteet toimintoja eri tavalla. Lisäyslaskenta on kuitenkin riittävä laskentamenetelmä silloin, kun kaikki tuotteet käyttävät eri kustannuspaikkojen toimintoja suunnilleen yhtä paljon. Tuotteiden lukumäärän ja monimuotoisuuden lisääntyessä lisäyslaskennan laskelmista voi tulla vääristyneitä. (Suomala ym. 2011, 131.) Erityisesti toimeksiantajan ravintolassa tuotteiden määrä on rajattu ja ne ovat jokseenkin samankaltaisia. Pääasiassa kaikki tuotteet käyttävät toimintoja samalla tavalla, mutta esimerkiksi koneiden käytössä on eroja.

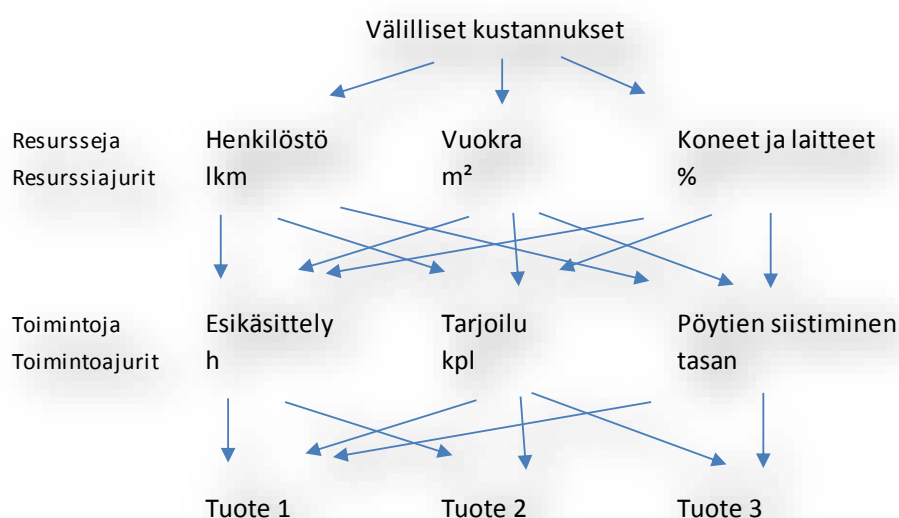
Toimintolaskenta

Toimintolaskenta on uudenlainen kustannuslaskentamenetelmä, joka perustuu siihen, että tuotteen valmistus kuluttaa toimintoja ja toiminnot kuluttavat resursseja. Toimintoja ovat esimerkiksi tarjousten laadinta, ostotilausten vastaanotto, valmistus, pakkaaminen ja lähetys. Toiminnot ovat siis tehtäviä tai vaiheita, joita yrityksessä suoritetaan. Resurssit ovat yrityksen voimavaroja, esimerkiksi henkilöstö, toimitila sekä koneet ja lait-

teet. Toimintolaskennan ydinajatus on kohdentaa kaikki kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Alhola 2008, 15, 41–43, 47.)

Toimintolaskennan kehittämisen taustalla on kustannusrakenteissa tapahtunut muutos: välittömien kustannusten osuus tuotantokustannuksista on laskenut, kun taas välillisten kustannusten osuus kaikista kustannuksista on kasvanut. Erityisesti valmistuksen työ-kustannukset ovat siirtyneet välittömistä kustannuksista välillisiin kustannuksiin. Myös myynnin ja markkinoinnin kustannukset ovat kasvaneet. Välillisten kustannusten, erityisesti kiinteiden välillisten, kohdistaminen suoritteelle aiheutumisperusteen mukaan on ollut ongelmallista edellä mainituilla laskentamenetelmillä, mikä on johtanut toimintolaskennan kehittämiseen. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 176.)

Ennen kuin kustannukset on mahdollista kohdistaa laskentakohteelle, on selvitettävä toiminnot toimintoanalyysin avulla. Toimintoanalyysissä yrityksen toiminta pilkotaan toiminnoiksi, jotta saadaan selville, mitä resursseja toiminnot tarvitsevat ja paljonko niitä kulutetaan. Se, paljonko toiminto kuluttaa resurssia, selvitetään esimerkiksi seurantalomakkeiden avulla, joihin työntekijät merkitsevät paljonko heillä kuluu aikaa kuhunkin toimintoon. (Alhola & Lauslahti 2003, 215–216.) Toimintolaskennan kulkua havainnollistetaan pelkistetysti kuviossa 9, jonka toiminnot ovat johdettu toimintokartoituksesta sekä tuotteiden toimintaprosesseista (kuviot 5, 6 ja 7).



Kuvio 9. Toimintolaskennan rakenne.

Toimintolaskennassa tuotteen välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteelle suoraan ilman välivaiheita, mutta välillisten kustannusten kohdistaminen tapahtuu vaiheittain kuvion 9 mukaisesti. Aluksi välilliset kustannukset kohdistetaan resursseille hyödyntäen esimerkiksi yrityksen tilikarttaa ja pääkirjanpidon tilejä. Seuraavaksi eri resurssien kustannukset siirretään eteenpäin toiminnoille resurssiajuriin mukaan. Resurssiajuri on mittari, joka näyttää, paljonko yksi toiminto kuluttaa yhtä resurssia. Toiminnoille kohdistetut kustannukset kohdistetaan viimeiseksi tuotteelle tai muulle laskentakohteelle. Toiminnot kohdistetaan toimintoajuriin avulla, jolloin kuvataan, paljonko toiminto tuottaa toimintoon laskentakohteelle. Toimintoajuri on siis toiminnon käyttöä kuvaava mittari. (Suomala ym. 2011, 134–136.)

Resurssi- ja toimintoajuriin kohdistimet voidaan määrittää esimerkiksi valmistettujen kappalemäärien, erien määrien, toimittajien määrien tai käytetyn ajan perusteella (Suomala ym. 2011, 141). Kuviossa 9 henkilöstön ja vuokran kustannukset kohdistetaan toiminnoille määrän perusteella ja koneiden kulutus mitatun käytön mukaan. Esikäsittelyn kustannukset kohdistetaan tuotteille välittömien työtuntien perusteella ja tarjoilun kustannukset myytyjen annosmäärien perusteella. Pöytien siistimisen aiheuttamat kustannukset voidaan jakaa tasan laskentakohteille.

Toimintojen resurssien käytön määrittämisessä on iso työ, joka vaatii perusteellisen perehtymisen toimintoihin. Kertaluonteisena kustannuslaskentana toimintolaskenta on toteutettavissa taulukkolaskennan avulla, mutta pysyvänä laskentajärjestelmänä se edellyttää atk-ohjelmistoa. Toimintolaskenta on raskas soveltaa esimerkiksi budjetointiin ja budjettitarkkailuun mutta sen sijaan sitä sovelletaan suomalaisissa yrityksissä kertaluonteisiin kustannusten selvittämisiin ja kannattavuuden analyysiin. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 187.) Toimintolaskenta on hyödyllinen myös liiketoiminnan kehittämislanteissa (Järvenpää ym. 2013, 156).

Toimintolaskenta soveltuu yritykselle, joka valmistaa paljon erilaisia tuotteita sekä tuoteperheitä ja jonka tuotantoprosessit ovat monivaiheisia ja keskenään erilaisia. Toimintolaskennasta hyötyvät erätuotantoa harjoittavat yritykset – erityisen käytetty toimintolaskenta on metalli- ja elintarviketeollisuudessa. Lisäksi palvelualan yrityksille on hyötyä toimintolaskennasta, koska siinä huomioidaan eri työvaiheiden ajankäyttö kustannusten kohdistamisessa. (Järvenpää ym. 2013, 155–156.) Myös ravintola-alalla annoksen valmistaminen sisältää eri työvaiheita ja lisäksi osa ravintolan työvaiheista on palvelutoimintoja. Näin ollen toimintolaskentaa voisi käyttää myös ravintoloiden kustannuslaskennassa, mutta käytännön syistä se saattaa jäädä toteuttamatta, sillä laskenta-

järjestelmän kehittäminen on työläs prosessi ja lisäksi sen ylläpitäminen vaatii atk-ohjelmistoja.

3.1.4 Laskentajärjestelmän kehittäminen

Kustannuslaskentajärjestelmän lähtökohta on kattavan tuotannontekijäluettelon laatiminen. Tuotannontekijöitä pitäisi pyrkiä yhdistämään mahdollisimman vähän, jotta niiden käytön mittaamisen suunnittelu onnistuu paremmin. Yhdistämisessä voidaan kuitenkin noudattaa olennaisuuden periaatetta, joten merkityksettömät tuotannontekijät on mahdollista yhdistää sopivan yleisen nimikkeen alle. Luettelon laatimisen jälkeen suunnitellaan jokaiselle ryhmälle erikseen tuotannontekijöiden käytön mittaaminen. Mikäli luettelon ulkopuolelle jää tuotannontekijöitä, saattaa kustannuslaskennan luotettavuus kärsiä. (Laitinen 2007, 30–31.)

Laskentajärjestelmän kehittämiseen liittyy peruskysymyksiä ja valintoja, jotka määrittävät laskennan kulkua ja tuloksia. Ensimmäinen valinta liittyy tuotannontekijöiden ryhmitelyyn ja luettelointiin, sillä vaikka yksityiskohtainen jako luultavasti antaa tarkemman lopputuloksen, tuottaa se myös enemmän työtä. Samoin mitä useampi laskentakohde valitaan, sitä enemmän saadaan informaatiota, mutta samalla järjestelmää on työlästä ylläpitää. Myös tuotannontekijöiden käytön kohdistamisessa joudutaan valitsemaan suoran seurannan ja välillisen kohdistamisen väliltä. Mitä enemmän tuotannontekijöiden suoraa käyttöä seurataan, sitä tarkemmin kustannukset ovat kohdistettavissa, mutta samalla järjestelmä tulee raskaaksi. Tuotannontekijöiden kohdistaminen välillisesti taas heikentää laskelmien tarkkuutta. Valinnan kohteena ovat myös laskennan ulkopuolelle jätettävät tuotannontekijät sekä se, miten tuotannontekijöiden käyttö arvostetaan. (Laitinen 2007, 23.)

3.2 Hinnoittelu

Tuotteiden hinnoittelu on avainasemassa kannattavan liiketoiminnan toteutumisessa. Myyntihinta vaikuttaa myyntituottoihin ja toiminta on kannattavaa, kun myyntituotot ovat suuremmat kuin tuotteiden valmistamisesta aiheutuneet kustannukset. Myyntihinta vaikuttaa myös tuotteen myyntimäärään ja näin ollen on hyödyllistä pohtia myyntihinnan ja -määrän optimaalista suhdetta. Hinnoittelulla voidaan vaikuttaa myös kysyntään: tavallisesti alennushinta kasvattaa kysyntää ja vastaavasti hinnan nosto pienentää ky-

syntää. Kannattavuuden lisäksi hinnoittelulla voidaan vaikuttaa siihen, miten laadukkaana tai arvokkaana tuote nähdään markkinoilla. Tuote voidaan hinnoitella kustannusperusteisesti, tavoiteperusteisesti, arvoperusteisesti, markkinaperusteisesti tai sopimusperusteisesti. (Järvenpää ym. 2013, 212–213.)

Kustannusperusteinen hinnoittelu

Kustannusperusteisen hinnoittelun perustana ovat tuotteen aiheuttamat kustannukset. Kustannusperusteinen hinnoittelu edellyttää tuotekohtaisten kustannusten huolellista selvittämistä kustannuslaskennan avulla, sillä laskennassa tehdyt virheet vaikuttavat välittömästi hintaan. (Laitinen 2007, 157.)

Kustannusperusteinen hinnoittelu voidaan toteuttaa kahden perusmetodin avulla, jotka ovat katetuotto ja omakustannusarvo. Katetuottohinnoittelu ja omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu eroavat siinä, miten niissä käsitellään muuttuvia ja kiinteitä kustannuksia. Katetuottohinnoittelun periaate on, että ainoastaan muuttuvat kustannukset lasketaan tuotteen kustannuksiksi eli valmistusarvoksi. Muut kustannukset huomioidaan valmistusarvoon lisättävällä katelisällä, joka sisältää myös voittotavoitteen. Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu taas sisältää kaikki valmistuksesta aiheutuneet kustannukset ja siihen lisätään ainoastaan voittolisä, jonka tehtävä on kattaa tavoiteltava voitto. Omakustannusarvon voittolisä on siis pienempi kuin katelaskennan katelisä, sillä se sisältää ainoastaan voittotavoitteen, kun taas katelisä sisältää lisäksi kiinteät kustannukset. (Järvenpää ym. 2013, 216.)

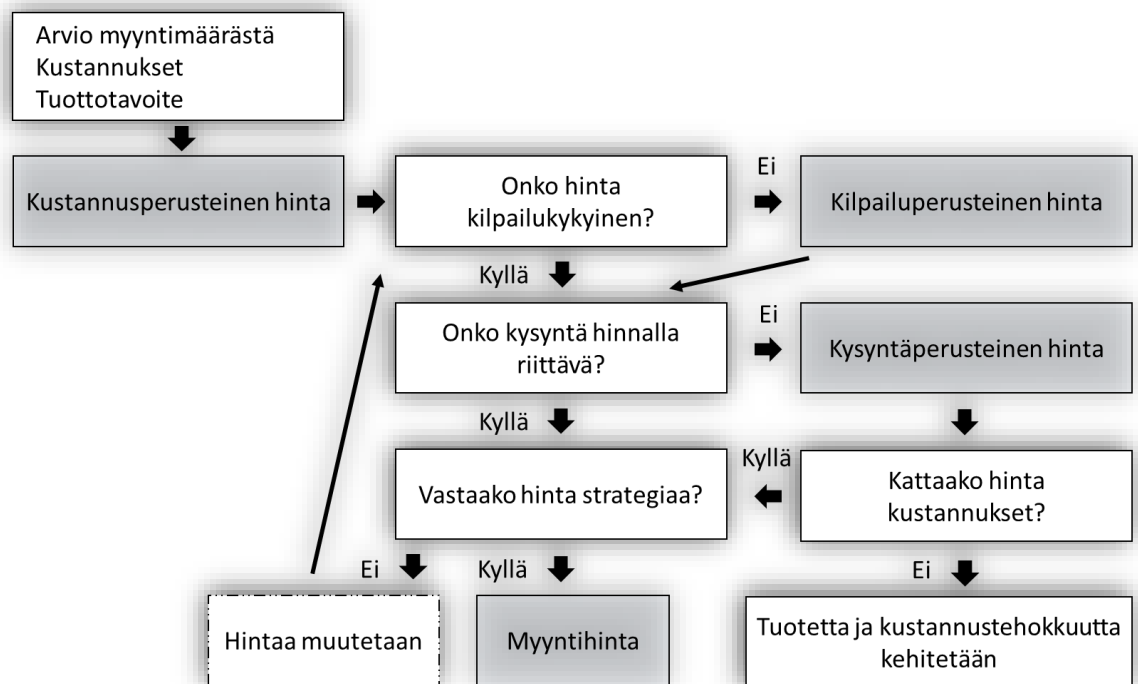
Katetuottohinnoittelu soveltuu käytettäväksi silloin, kun suurin osa kustannuksista on muuttuvia kustannuksia. Kiinteiden kustannusten osuuden ollessa suurempi on vaarana, että katetuottohinnoittelu johtaa virheellisiin tuloksiin. Tämä johtuu siitä, että todellisuudessa kiinteät kustannukset voivat jakautua epätasaisesti eri tuotteiden kesken, mutta katetuottolisässä tätä ei huomioida. Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu on suositeltavaa, kun yrityksellä on suuret kiinteät kustannukset. Omakustannusarvoperusteisen hinnoittelun edellytys on, että yrityksellä on hyvä kustannuslaskentajärjestelmä, jotta kiinteiden ja välillisten kustannusten kohdistaminen onnistuu. Kustannusten kohdistamisperusteet on mietittävä huolella, jotta tuotekohtaisten kustannusten oikeellisuus varmistetaan. (Järvenpää ym. 2013, 217–219.)

Katetuottohinnoittelussa on mahdollista käyttää myös tuotekohtaisia katelisiä, jos tuotteiden välillä on eroja kiinteiden ja muuttuvien kustannusten jakautumisessa (Järvenpää ym. 2013, 217). Laskemalla tuotekohtaisia lisiä katetuottohinnoittelu voisi olla toteutettavissa pienissä ravintola-alan yrityksissä, joissa ei ole montaa eri tuotetta. Muuten ravintola-alalla on perusteltua käyttää omakustannusarvoperusteista hinnoittelua: ravintola-alan kustannuksista suurempi osa on kiinteitä kustannuksia ja sellaisia, joiden kytkeytyminen eri tuotteiden valmistukseen on epäselvää ja epätasaista. Pienempi osa kustannuksista on muuttuvia kustannuksia, jotka johtuvat pääasiassa raaka-aineista.

Tuotteen kustannukset ja kate- tai voittotavoite yhdessä muodostavat tuotteen hinnan. Kate- tai voittotavoite joustaa kysynnän ja kilpailutilanteen suhteen: kysyntä- tai kilpailutilanteen ollessa vaikea tai kysynnän alittaessa tavoitetuotantomäärän voidaan tavoitelisää pienentää ja näin ollen myös kustannusperusteinen hinta laskee. Vastaavasti ylikysynnän vallitessa tavoiteprosenttia voidaan nostaa. Jos kate- tai voittotavoite joudutaan laskemaan liian alas, on tuotteen kustannustehokkuutta parannettava tai tuotteesta luovuttava. (Laitinen 2007, 158, 160.)

Omakustannusarvoon perustuvan hinnoittelun yksi käytetyimmistä muunnoksista on sijoitetun pääoman tuotto prosenttiin perustuva hinnoittelu. Tällöin tuote hinnoitellaan niin, että voittolisä on tuotteen prosentteina sitoma osuus pääomasta. (Laitinen 2007, 170.) Kustannusperusteinen hinnoittelu voidaan toteuttaa myös hinnoittelukertoimella. Menetelmässä määritellään kerroin, joka sisältää tuotteelle lisättävän voittotavoitteen ja lisäksi mahdollisesti muuttuvia tai kiinteitä kustannuksia. Hinnoittelukerroin on siis mahdollista laskea esimerkiksi raaka-aineiden kokonaiskustannuksiin lisättynä, jolloin kerroin sisältää voittotavoitteen lisäksi myös muut kustannukset. (Järvenpää ym. 2013, 219.) Hinnoittelukertoimen menetelmä on siis samankaltainen katetuottohinnoittelun kanssa.

Nykyisessä markkina- ja kilpailuolosuhteessa ainoastaan kustannuksiin perustuvaa hinnoittelua käytetään harvoin, vaan hintaan voivat vaikuttaa myös esimerkiksi kysyntä ja kilpailu alalla. Kustannusperusteinen hinta on enemmänkin pohja, jonka perusteella tarkentuu lopullinen myyntihinta. (Laitinen 2007, 157, 159.) Kuviossa 10 esitetään, miten kustannusperusteinen hinta tarkentuu myyntihinnaksi, kun hinnoittelussa huomioidaan myös kysyntä ja kilpailutilanne.



Kuvio 10. Kustannusperusteisen hinnan tarkentuminen myyntihinnaksi (Laitinen 2007, 163).

Tarkentuva ja joustava kustannusperusteinen hinnoittelumenetelmä huomioi kustannusten lisäksi esimerkiksi kysynnän vaikutukset ja kilpailutilanteen kuvion 10 mukaisesti. Jos kustannusperusteinen hinta ei ole kilpailukykyinen, on tuotteelle mietittävä kilpailuperusteinen hinta. Seuraavaksi tarkastellaan, onko hinnalla kysyntää, ja jos kysyntää ei ole tarpeeksi, joudutaan hintaa laskemaan kysyntäperusteiseksi. Jos kysyntäperusteinen hinta ei riittäisi kattamaan kustannuksia, on tuotetta ja kustannustehokkuutta kehitettävä tai tuotteesta luovuttava. Jos hinta kattaa kustannukset, on varmistettava, että se on yhdenmukainen strategian kanssa, jolloin muodostuu myyntihinta. Muussa tapauksessa hintaa on muutettava, jotta saadaan paremmin tuotteen tavoitteet tyydyttävä ratkaisu. (Laitinen 2007, 161–162.)

Muut hinnoittelumenetelmät

Tavoiteperusteinen hinnoittelu toteutuu silloin, kun yrityksen strategia määrittää sellaisia tavoitteita, joihin hinnoittelulla voidaan vaikuttaa. Tavoitteita ovat esimerkiksi suuri markkinaosuus tai hyvä kannattavuus, mutta molempien saavuttaminen samaan aikaan ei välttämättä ole mahdollista. Tällöin tuote hinnoitellaan valitun tavoitteen mukaan. (Järvenpää ym. 2013, 213.) Arvoperusteinen hinnoittelu perustuu siihen, että tuotteella on lisäarvoa. Lisäarvo koetaan asiakkaasta riippuen: esimerkiksi tuotteen laatu, pitkä käyttöikä, tuttu toimittaja ja toimittajan paikallisuus ja läheisyys vaikuttavat lisäarvon kokemiseen. Arvoperusteisen hinnoittelun haaste on nähdä asiakkaan arvostamat asiat ja siirtää ne hintaan niin, että asiakas on niistä valmis maksamaan. (Järvenpää ym. 2013, 223–224.)

Markkinalähtöisessä hinnoittelussa hinta tulee markkinoilta, jolloin on myös olennaista sopeuttaa kustannukset markkinahinnan alapuolelle toiminnan kannattavuuden varmistamiseksi. Menetelmä esiintyy esimerkiksi raaka-ainepörsseissä, jolloin vaikka kullan ja öljyn hinnoittelu tapahtuu kysynnän ja tarjonnan mukaan. Sopimusperusteista hinnoittelua käytetään esimerkiksi rakennusurakoista neuvoteltaessa, jolloin myyjä sopii hinnasta yhdessä asiakkaan kanssa. (Järvenpää ym. 2013, 223–224.)

Järvenpään ym. (2013, 224) mukaan kustannusperusteisen hinnoittelun käyttö on yleistä silloin, kun yrityksellä on monopoliasema. Vastaavasti kiristynyt kilpailutilanne lisää arvo- ja sopimusperusteista hinnoittelua sekä kova kilpailutilanne markkinaperusteista hinnoittelua, mutta kustannuslaskennan merkitys on näissäkin huomioitava. Jos kustannukset jätetään huomioimatta, ovat kannattavuusongelmat mahdollisia. Usein myös pienyrityksen hinnoittelu toteutetaan kustannusperusteisesti, mutta toteuttamista voi rajoittaa kustannuslaskennan puutteet (Laitinen 2007, 221).

3.3 Ravintola-alan kannattavuuteen vaikuttavia erityispiirteitä

Ravintola-alalla vallitsee käytännön liiketoimiin ja ansaintalogiikkaan liittyviä erityispiirteitä, joiden ymmärtäminen tukee kannattavan liiketoiminnan toteuttamista. Ravintola-toiminnan kannattavuuteen vaikuttavia osatekijöitä ovat

- intensiivinen kilpailu
- alhainen nettotulosprosentti, eli verojen jälkeinen tulos suhteessa liikevaihtoon

- myynnin vaihtelevuus ja sesonkiluonteisuus
- raaka-ainekulujen hallinnan tärkeys
- uudistumistarve
- johtamisen tärkeys ja kustannukset
- suhdanneherkkyys
- investointitarve. (Heikkilä & Saranpää 2008, 149–153.)

Ravintola-alalla vallitsee kova kilpailutilanne, jolloin hintakilpailun merkitys saattaa korostua, vaikka hinnalla kilpailu ei takaa pitkäjänteistä taloudellista menestystä. Sen sijaan tuotteet on mahdollista hinnoitella kannattavaksi oikeanlaisen laatuimagon eli hintalaatusuhteen avulla. Tiukan hintakilpailun seurauksena myös tuotteen nettotulosprosentti jää alhaiseksi, vaikka ravintola-alalla käytetäänkin korkeaa myyntikateprosenttia. Kustannusten seuranta on merkittävässä roolissa kannattavuutta tarkkailtaessa, eikä yrityksellä ole vähäpätöisiä kuluja. Pienetkin virheet raaka-aineiden käsittelyssä tai henkilöstön määrässä lisäävät kustannuksia, joita voi ehkäistä tehokkaalla toimintaprosessilla. (Heikkilä & Saranpää 2008, 149–150.)

Heikkilän ja Saranpään (2008, 150–152) mukaan työvoimakulut muodostavat suurimman osan yrityksen kustannuksista ja niiden osuus liikevaihtoon on merkittävä. Henkilöstöllä on suuri vaikutus kannattavuuden hallintaan, koska henkilöstön käytön tehokkuus vaikuttaa työtuntien määrään ja työtunnit vaikuttavat palkkasummiin. Hallitakseen kulurakennettaan yrityksen olisi hyvä huomioida myynnin huippu- ja laskuajat työvuorolistoja suunniteltaessa. Palveluelinkeinoyrityksen eli myös ravintola-alan yrityksen haaste on, ettei työntekijöiden panosta ole mahdollista varastoida etukäteen. Jossain määrin esivalmisteluja voidaan tehdä, mutta tarjoilua tai annoksen valmistamista ei voida tehdä etukäteen.

Ravintola-alan yrityksen toiseksi suurin kuluerä on raaka-ainekulut. Raaka-aineet eivät aina ole edullisempia tukusta ostettuna kuin vähittäiskaupassa, jolloin ravintolan on pyrittävä taloudelliseen valmistukseen hyödyntämällä raaka-aineita mahdollisimman hyvin ja pienentämällä hävikki minimiin. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152.) Hävikin takia tarvitaan enemmän raaka-aineita, mikä nostaa valmistuksen kustannuksia. Hävikkiä ei huomioida annosten raaka-ainekustannuksissa toisin kuin painohäviö. (Miettinen & Santala, 2003, 173.) Hävikkiä aiheutuu esimerkiksi

- raaka-aineiden huolimattomasta esikäsittelystä

- raaka-aineiden tai tuotteiden pilaantumisesta
- annoksen epäonnistumisesta keittiössä tai asiakkaan palauttaessa sen keittiöön
- annoksia valmistettaessa yli kysynnän
- suunniteltua suuremmista annoksista
- henkilökunnan omasta käytöstä. (Miettinen & Santala 2003, 172.)

Raaka-ainekulut sisältävät myös painohäviön, joka aiheutuu, kun raaka-ainetta esikäsiteltäessä siitä joudutaan heittämään osa pois. Painohäviö huomioidaan jo tuotteen raaka-aineiden kustannuksia laskettaessa, jolloin ikään kuin se ei aiheuta piilokustannuksia ravintolalle. Painohäviö on poisheitettyjen raaka-aineiden osuus ja jäljelle jäävää osuutta kutsutaan käyttöpainoksi. (Nieminen 1990, 34.) Niemisen (1990, 50) mukaan tuotteen raaka-aineista aiheutuneet kustannukset suositellaan pyöristämään ylöspäin johtuen esimerkiksi astioiden reunoihin jääneestä hävikistä.

Yhteiskunnan nopea kehitys on saanut asiakkaat odottamaan jatkuvasti uusia tuotteita, joka luo ravintoloille painetta tuottaa uusia ideoita. Lisäksi tuotevalikoiman odotetaan olevan laaja. Kannattavuuden hallinnan kannalta nämä eivät kuitenkaan ole ihanteellisia seikkoja, sillä taloudellisesti tehokas toiminta toteutuu silloin, kun yrityksellä on vain muutamia tuotteita. Tuotevalikoiman suhteen on tasapainoiltava asiakkaiden odotusten ja yrityksen taloudellisuuden kannalta järkevien valintojen välillä. Yrityksen on seurattava tuotteiden ja tuoteryhmien kannattavuutta jatkuvasti tilanteen kontrolloimiseksi. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152.)

Johtaminen on avainasemassa taloudellisten tavoitteiden saavuttamisessa. Esimiehen on toimittava suunnitelmallisesti ja hallittava eri kustannuserät ja toiminnan kokonaisuus, jotta kulu- ja katetavoitteet ovat mahdollisia saavuttaa. Tavoitteiden saavuttaminen on tärkeää juuri ravintola-alan alhaisen nettotulosprosentin takia. Vaikka työn- ja liikkeenjohto aiheuttavat kustannuksia, säästää ravintola-ala matalassa organisaatiossa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152–153.) Matala organisaatio on hyvin toteutettavissa esimerkiksi pienissä tai keskisuurissa yrityksissä, jolloin ravintolatoiminnan päätökset ovat keskitettävissä yhdelle henkilölle, esimerkiksi ravintolapäällikölle tai omistajayrittäjälle.

Ravintola-ala on erittäin suhdanneherkkää ja markkinatilanteen vaihtelut vaikuttavat välittömästi toimintaan ja tulokseen. Lisäksi ravintola-alan yritys ei kilpaile ainoastaan muita saman alan yrityksiä vastaan, vaan myös muita palvelualoja ja elämyskohteita

vastaan. Ravintolan on näin ollen pyrittävä tuottamaan asiakkaalleen lisäarvoa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 152–153.)

Ravintola-alan yrityksellä on myös investointeja, joiden kunnossapito sekä tarvittaessa tehtävät käyttöomaisuuspoistot aiheuttavat kustannuksia. Yritys on voinut investoida esimerkiksi käyttötarvikkeisiin, kalustoon, laitteisiin sekä valmistus- ja tarjoilutiloihin. On oleellista ajoittaa investoinnit ja niiden korjaukset oikeaan hetkeen, jotteivät korjauskulut pääse nousemaan tulevaisuudessa. (Heikkilä & Saranpää 2008, 151.)

4 KUSTANNUSLASKENTA KÄYTÄNNÖSSÄ

Opinnäytetyön toimeksiantona oli suoritekohtaisten kustannusten laskeminen, johon perehdytään tässä luvussa. Aluksi esitellään kustannuslaskennan kohteena olevat tuotteet ja miksi kyseiset tuotteet valittiin. Lisäksi kartoitetaan yrityksen kustannukset ja syvennyttään siihen, miten ne kohdistetaan tuotteille. Lopuksi valittu kustannuslaskentamenetelmä esitellään perusteluineen sekä lasketaan kustannukset suoritteittain.

4.1 Laskentakohteiden valinta

4.2 Kustannusten jäsentely

4.3 Kustannuslaskentamenetelmä

4.4 Tulokset

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

LÄHTEET

Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta – Perusteet ja käytäntö. 4., uudistettu painos. Helsinki: WSOY

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-4. painos. Helsinki: WSOY

Heikkilä, P. & Saranpää, T. 2013. Hotelli- ja ravintola-alan sisäinen laskentatoimi. 5., tarkistettu painos. Helsinki: Restamark

Heikkilä, P. & Viljanen, R. 2000. Yritystoiminta hotelli-, ravintola- ja matkailualalla. 4., uudistettu painos. Helsinki: Vimarck

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2006. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18.–19. painos. Helsinki: WSOY

Järvenpää, M.; Lämsiluoto, A.; Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2., uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro

Laitinen, E. K. 2007. Kilpailukykyä hinnoittelulla. Helsinki: Talentum

MaRa 2016a. Matkailu- ja ravintola-alan suhdannebarometri. Viitattu 18.5.2016 <http://www.mara.fi/toimiala/tilastoja-ja-tutkimuksia/suhdanteet/suhdannebarometri-2>

MaRa 2016b. Verotus. Viitattu 6.4.2016 <http://www.mara.fi/toimiala/matkailu-ja-ravintola-ala-lyhyesti/ruokamyynti-ravintoloissa>

Miettinen, P. & Santala, H. 2003. Tuloksen tekijät – Yritystoiminta ja talous hotelli- ja ravintola-alalla. Helsinki: WSOY

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2014. Johdon laskentatoimi. 6.-12. painos. Helsinki: Edita

Nieminen, G. M. 1990. Ravintola-alan laskentatoimi. 3. painos. Helsinki: Restamark

Selander, K. & Valli, V. 2007. Hinnoittelu ja kannattavuus matkailu- ja ravitsemisalalla. 1. painos. Helsinki: WSOY

Suomala, P.; Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. 1. painos. Helsinki: Edita

Verohallinto 2016. Arvonlisäverotus. Viitattu 6.4.2016 https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus

Raaka-aineiden välittömät kustannukset

Valmistuksen välittömät kustannukset

Kustannuslaskelmat tuotteittain